AUDIT FISCAL

Cartographie des risques fiscaux et évaluation du contrôle interne fiscal

Présentation : ASSAD Chabane

PREMIERE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT FISCAL

Introduction

La fiscalité est devenue l'une des préoccupations majeures de toute entreprise puisque mieux gérer la fiscalité, c'est mieux gérer les finances de l'entreprise. Par la multiplicité, la complexité et l'instabilité de ses textes, la fiscalité génère de plus en plus de risques. Elle est perçue comme une contrainte dont la maîtrise est difficile dans la mesure où toute décision est porteuse d'incidences fiscales.

Ainsi, il importe pour l'entreprise qui choisit une stratégie de transparence fiscale (respect volontaire de la législation fiscale) d'être consciente que ladite stratégie ne la met pas à l'abri des risques fiscaux.

L'audit fiscal est une mission spécialisée permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque encouru par l'entreprise. Il vise donc à identifier les risques fiscaux auxquels s'expose l'entreprise et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale. Il importe, en conséquence, dans un premier temps de définir les objectifs de l'audit fiscal, car c'est par la définition des objectifs que l'on pourra justifier le cadre conceptuel de l'audit fiscal. Dans un second temps, il convient de s'interroger si tels objectifs ne se retrouvent pas dans d'autres missions d'audit, comme l'audit financier ou l'audit juridique. Il est nécessaire de dissocier l'audit fiscal de missions voisines. L'existence d'une mission spécifique d'audit fiscal implique l'autonomie de l'audit fiscal

Objectifs et statut de l'auditeur fiscal

L'audit fiscal a pour objectif l'examen de la situation fiscale de l'entreprise. Il s'agit en fait, en ayant recours à des spécialistes en la matière de voir de quelle façon l'entreprise appréhende la fiscalité et comment elle intègre le paramètre fiscal.
En effet, la situation fiscale d'une entreprise est influencée par deux types de décisions. Tout d'abord, et c'est certainement l'aspect le plus répandu, la situation fiscale de l'entreprise est influencée par des décisions dont l'initiative échappe à celle-ci, ces décisions ne sont en réalité que la résultante d'obligations légales, obligations auxquelles l'entreprise doit se conformer sous peine de s'exposer à des sanctions. A l'opposé, la situation fiscale de l'entreprise peut être influencée par des décisions dont l'initiative lui appartient ; dans le cadre de ce type de décisions, l'entreprise peut influer sur sa propre situation fiscale. Elle peut, dans une certaine limite, et avec plus ou moins de succès, moduler l'importance de sa dette fiscale ; cela est essentiellement fonction de l'utilisation qu'elle fait des choix fiscaux et des options fiscales dont elle dispose. Ces deux types de décisions déterminent de façon naturelle les objectifs d'un audit fiscal, lesquels justifient de l'existence de la mission.
D'une part, celui-ci va s'assurer que l'entreprise respecte effectivement les obligations légales auxquelles elle est soumise et qu'elle se conforme à la règle fiscale. L'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux imputables au non respect de la loi fiscale. D'autre part, l'audit fiscal va évaluer l'aptitude de l'entreprise à utiliser, au mieux de ses intérêts, les possibilités que lui offre la législation fiscale, son aptitude à faire preuve d'efficacité dans le cadre de sa gestion fiscale. L'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à un risque de perte d'opportunité dû à une méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important. Lesdits objectifs assignés à l'audit fiscal permettent de s'interroger sur le statut de l'auditeur fiscal.

I L’audit fiscal mesure le risque fiscal

Le système fiscal algérien se caractérise par son caractère déclaratif ; il met à la charge du contribuable plusieurs obligations qu’il doit respecter. En effet, la réglementation fiscale prévoit que L’accomplissement du devoir fiscal suppose la déclaration spontanée de l’impôt dans les délais impartis et le respect des autres obligations prescrites par la législation fiscale. Ce caractère obligatoire de la déclaration est accompagné par un droit de contrôle dévolu à l’administration fiscale.
Le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l’expose à des sanctions en cas de contrôle. Il y a un risque fiscal, risque d’autant plus important que la législation est à la fois complexe et mouvante.

Le triple pouvoir de contrôle, de redressement et de sanction dévolu à l’administration fiscale constitue la véritable nature du risque fiscal. La connaissance des domaines et sources des risques fiscaux, et donc la mesure de ces risques justifient le recours à l’audit fiscal.

1 La nature du risque fiscal

Le contrôle fiscal se définit comme le pouvoir reconnu à l'administration fiscale de réparer les omissions, les insuffisances ou les erreurs d’imposition commises par les contribuables. Il est le corollaire logique et indispensable de tout système déclaratif. En effet, le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l'expose à des sanctions en cas de contrôle. Ce risque de contrôle retient d'autant plus l'attention de l'entreprise que l'administration assorti du pouvoir de contrôle , dispose d'un pouvoir de redressement et de sanction.

Le respect de la règle fiscale est l’objet de contrôle par l’administration
La contrepartie du système déclaratif réside dans la possibilité octroyée à l’administration fiscale de contrôler l’exactitude des déclarations déposées par les contribuables. Si l’impôt n’est pas toujours une contrainte bien acceptée, le contrôle l’est assurément encore moins ; mais quoi qu’il en soit, le contrôle reste un mal nécessaire. Afin de veiller au respect de la réglementation fiscale, le législateur a doté l’administration de méthodes variées de contrôle.

1.1. La vérification préliminaire
La vérification préliminaire n’est pas subordonnée à la notification d’un avis préalable et ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation fiscale.
La vérification préliminaire est formelle, elle s'effectue dans les bureaux de l'administration fiscale et sur la base de pièces détenues par l'administration, elle recouvre l'ensemble des interventions des services de l'administration fiscale ayant trait à la rectification des erreurs ou omissions évidentes, elle est constituée par l'ensemble des travaux que l'administration effectue dans ses locaux et au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents dont il dispose
Ainsi, la vérification préliminaire revêtit deux formes de contrôles :

a) Le contrôle formel : qui vise à s’assurer que les déclarations ont bien été souscrites et qu’elles ne contiennent pas d’erreurs évidentes. Ce contrôle peut être quasiment informatisé

.

2) Le contrôle sur pièce : qui consiste à procéder à une vérification analytique par un examen, une analyse critique globale et le contrôle de cohérence des déclarations, sur la

base des éléments figurant dans le dossier et tous les documents dont dispose l'administration. Ce contrôle aussi peut être réalisé en grande partie par un système informatique

1.2. La vérification approfondie

La vérification approfondie porte aussi bien sur les obligations fiscales que sur le montant des différents impôts mis, par la loi, à la charge du contribuable.

Deux formes de vérification approfondie sont prévues: la première est basée sur la comptabilité et ne concerne donc que les contribuables soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration fiscale de contrôler le chiffre d'affaires et les bénéfices déterminés par la tenue d'une comptabilité; la seconde est basée sur les renseignements et documents dont dispose l'administration fiscale ainsi que sur les présomptions de fait ou de droit, elle concerne tous les contribuables, y compris ceux qui sont soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration de s'assurer que le total des revenus ou bénéfices déclarés correspond aux revenus ou bénéfices réalisés, selon la doctrine administrative, rien n'empêche que ces deux méthodes d'intervention puissent être mises en œuvre simultanément.

.

2. Le pouvoir de contrôle de l'administration est assorti d'un pouvoir de redressement et de sanction

Le constat d'irrégularités peut entraîner de lourdes sanctions pour l'entreprise, l'administration ayant non seulement un pouvoir de redressement (2.1) lui permettant de mettre en recouvrement l'impôt éludé, mais également un pouvoir de sanction.

2.1. L'administration dispose d'un pouvoir de redressement

Ayant mis en évidence les irrégularités commises par l'entreprise, l'administration va réclamer à celle-ci l'impôt qui n'a pas été payé en temps voulu et qui correspond aux irrégularités constatées. Il s'agit par exemple de l'impôt lié à des charges qui ont été déduites à tort pour la détermination de la base imposable (non réintégration des amortissements non déductibles fiscalement: amortissement du fonds de commerce, des voitures de tourisme d'une valeur supérieure à 1000 000 DA, etc.); à des dépenses ayant le caractère d'immobilisations ou de stocks et qui ont été comptabilisées parmi les charges (erreur de qualification).
Ces redressements peuvent être fort importants, notamment lorsqu'ils correspondent à l'agrégation d'irrégularités détectées par l'administration sur l'ensemble des exercices contenus dans la période vérifiée.

2.2 L'administration dispose d'un pouvoir de sanction

L'administration ne se contente pas de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise. Elle va sanctionner cette dernière pour les irrégularités commises. Ces sanctions s'appliquent non seulement en cas d'insuffisance mais aussi en cas de défaut ou de retard dans la production des déclarations. Elles ont pour objectif, soit de percevoir une sorte de pénalités de retard auprès de l'entreprise pour réparer le préjudice subi par le trésor, soit de sanctionner plus nettement la faute même de l'entreprise.

On distingue deux grandes catégories de sanctions:

• Les sanctions fiscales administratives (pénalités de retard et de recouvrement, amendes fiscales relatives à la retenue à la source et les pénalités pour défaut ou insuffisance de droit de timbre);

• Les sanctions fiscales pénales (infractions passibles de sanctions pénales comportant une amende et un emprisonnement ou l'une des deux sanctions).

L'éventail de sanctions, pénales ou non, dont dispose l'administration apparaît fort important suffisamment puissant pour altérer le cas échéant de façon durable la situation financière d'une entreprise Cette perspective est de nature à favoriser le développement d'une préoccupation d'ordre fiscal dans l'entreprise. Cette préoccupation traduit l'incertitude des membres et partenaires de l'entreprise quant à l'existence d'un risque fiscal, à son ampleur et au danger potentiel qu'il représente pour l'entreprise. C'est pourquoi, la volonté de mieux cerner ce risque peut justifier le recours à l'audit fiscal.

II Cartographie des risques fiscaux

1. Les domaines de risques fiscaux

Selon une approche inspirée des travaux de Price Waterhouse Cooper, les risques fiscaux peuvent être analysés et regroupés en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise

(1) Les risques de transactions ;
(2) Les risques de situation ;
(3) Les risques opérationnels ;
(4) Les risques de compliance ;
(5) Les risques comptables ;
(6) Les risques de management ;
(7) Les risques de réputation ;
(8) Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.

1.1. Les risques de transactions

Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, non courante ou non routinière, plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux. L'entreprise s'expose davantage aux risques de transaction dans certaines circonstances telles que:
- La non implication, en temps opportun, de compétences fiscales dans la transaction ;
- L'absence d'un cadre de politique générale qui départage ce qui est acceptable de ce qui ne l'est pas ;
- La méconnaissance des pratiques administratives ;
- L'absence de perception des risques associés à la transaction et à sa documentation légale.

Ces transactions sont risquées car les procédures mises en place par l'entreprise concernent généralement les opérations courantes (achat, vente, dépôt de déclaration, etc.). L'entreprise doit savoir que certaines opérations sont généralement suivies d'une vérification fiscale approfondie et doit par conséquent apprécier l'opportunité de les envisager.

1.2. Les risques de situation

Le risque fiscal dépend de son impact et de sa probabilité de survenance. La probabilité de survenance dépend de l'action ou de la réaction de l'administration fiscale face à une situation.

Ainsi, cette probabilité est plus élevée lorsque l'entreprise se trouve dans certaines situations génératrices en elles-mêmes d'un fort attrait du contrôle fiscal telles que:
- entreprise évoluant dans un secteur mal réputé ou entreprise ayant une mauvaise réputation,
- entreprise importante,
- entreprise générant un crédit chronique de TVA ou d'IBS notamment lors des premières demandes de restitution,
- entreprise agitée socialement,
- mésentente grave entre les associés générant de nombreux litiges,
- entreprise faisant l'objet de dénonciations (le plus souvent anonymes),
- entreprise déposant des déclarations qui révèlent des incohérences lors des contrôles sommaires.
- accroissement de patrimoine des associés et/ou dirigeants sans cohérence avec les revenus déclarés.

1.3. Les risques opérationnels

Le risque fiscal opérationnel concerne les risques sous jacents à l'application des lois et règlements fiscaux régissant les opérations quotidiennes de l'entreprise. Ces opérations auront différents niveaux de risque fiscal, dont la gravité varie selon que la fonction fiscale est proche ou non du déroulement de ces opérations.
Les risques opérationnels impliquent tous les services et toutes les personnes concernées par la fiscalité et non pas uniquement la fonction fiscale de l'entreprise (approvisionnement, transit, comptabilité des stocks, personnel, trésorerie et finances, commercial, facturation, livraison, transport, investissement, comptabilité, etc.).
Le risque associé au formulaire relatif à ces opérations courantes est un des exemples de risque dont les conséquences sont très importantes.

1.4. Les risques de compliance

C'est le risque associé au degré de respect des lois et règlements en vigueur. En effet, chaque entorse à la législation fiscale est source de risque fiscal.

Ce risque est en suite fonction
- de la qualité des procédures de gestion et de synthèse des données comptables et fiscales et de leur révision (audit interne et audit externe),
- de la fiabilité du système d'information,
- de la compétence fiscale des personnes intervenantes, et
- des procédures de veille fiscale (mise au courant des nouvelles législations, des réglementations, de la doctrine et des pratiques administratives fiscales).

1.5. Les risques comptables

La comptabilité est un instrument de synthèse et de calcul de l'assiette fiscale. Elle constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales.

La comptabilité incarne aussi les options de la direction qui ont une conséquence fiscale (théorie de l'affectation, dégrèvement physique, choix des méthodes comptables, etc.).
La comptabilité apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour l'entreprise.

1.6. Les risques de management

Peu d'entreprises documentent et formalisent leur gestion du risque fiscal. Dans ce cas, le principal risque réside dans le fait que la gestion du risque fiscal se trouve dans les têtes des personnes qui en sont chargées. L'absence de formalisation et de communication de la politique de gestion du risque fiscal peut exposer l'entreprise à des difficultés, si les personnes qui l'appliquaient quittent l'entité sans préparer la relève.

1.7. Les risques de réputation

« Une réputation irréprochable est pour une entreprise l'un des biens les plus précieux qui soient». Dans le domaine fiscal, une bonne réputation est le fruit du respect par l'entreprise des règlementations fiscales applicables. Elle constitue pour l'entreprise un signe sécurisant garantissant des préjugés favorables de la part de l'administration fiscale.

Nos attitudes sont toujours déterminées par la réputation de la personne ou de l'entreprise ou de l'organisation avec laquelle nous traitons. Il en est de même de l'administration fiscale, des fournisseurs, des clients et de toutes les parties qui traitent avec l'entreprise.

1.8. Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise

Chaque domaine de risque fiscal doit être continuellement présent à l'esprit et pris en compte de façon isolée et agrégée avec les autres domaines de risque dans l'évaluation du profil de risque fiscal de l'entreprise.

Le portefeuille de risques fiscaux est constitué par l'agrégation de l'ensemble des risques fiscaux. Après les traitements appropriés des risques, le risque résiduel résultant du portefeuille des risques fiscaux de l'entreprise est acceptable s'il se situe, au pire des cas, en dessous de notre seuil de tolérance global au risque en sachant qu'un risque peut être toléré :

(i) s'il n'est pas de nature à mettre en péril les performances d'une entreprise,
(ii) et lorsque le coût pour le traiter dépasse les bénéfices que l'on peut tirer de sa gestion ou que son traitement est trop complexe et non aisé ou inopportun

2. Risques d'origine externe et risques d'origine interne

La distinction entre l'origine externe et interne des risques n'exclut pas leur interaction. Généralement, les risques d'origine externe sont aggravés par les faiblesses internes

2.1. Risques d'origine externes

Les risques d'origine externes peuvent être regroupés en quatre catégories :

1) La complexité des textes fiscaux ;
2) La discordance entre comptabilité et fiscalité ;
3) Le changement de la doctrine ou de pratique administrative ;
4) La maladresse de certains contrôleurs des impôts ;

2.1.1. La complexité des textes fiscaux

La complexité du système rend son application plus difficile aussi bien pour l'administration

elle-même que pour le contribuable. « A partir de cette idée, un système fiscal complexe est un système mal maîtrisé et qui offre des voies d'échappement au contribuable. La complexité est la conséquence du jeu « du chat et de la souris » qui règle les rapports entre le fisc et le contribuable »

La complexité des textes fiscaux peut être se mesurer à travers les deux critères suivants :
- le productivisme juridique et les incertitudes des textes.

Le productivisme juridique
Le productivisme juridique, se traduit par la multitude de textes qui régissent la matière fiscale. Le droit fiscal se présente ainsi comme un droit volumineux, complexe et obscur. De ce fait, le contribuable se trouve dans une situation fragilisée, ne pouvant plus connaître avec certitude son régime fiscal. Il plongera alors directement dans une ignorance croissante, en conséquence, dans une insécurité totale. Le volume important des règles fiscales applicables à la vie de l'entreprise lui fait subir une multitude de risques liés au non respect des règles de forme fiscales. L'audit fiscal permet de s'assurer de la conformité par l'entreprise aux réglementations fiscales. Il use une mission de détection et de prévention ; il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise. Ainsi, il contribue à l'amélioration du niveau de maturité de la gestion fiscale.

.

2.1.2. Discordance entre comptabilité et fiscalité
Parce que comme le droit fiscal s'impose souvent aux comptes de l'entreprise, la comptabilité peut être conditionnée par certaines règles fiscales. Les entreprises à gestion fiscale transparente se trouvent particulièrement confrontées à un dilemme entre la règle fiscale et les impératifs que requiert la production d'une information financière fidèle.
Le code de des impôts directes (CID) prévoit l'obligation pour les entreprises de tenir leur comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises. Alors que cette consécration législative de la comptabilité comme base de détermination de la matière imposable amène l'entreprise à admettre les règles du droit comptable, il n'en demeure pas moins vrai, qu'en cas de divergence entre une règle comptable et une règle fiscale, le principe de l'autonomie du droit fiscal conduit à privilégier la règle fiscale. Compte tenu des différences d'approche et des critères de mesure des résultats, il est normal, qu'il existe des divergences entre comptabilité et fiscalité. Mais divergence, n'implique pas incompatibilité. Bien au contraire, le point de départ pour la détermination du résultat fiscal est toujours constitué par le résultat comptable. Aussi,

-Lorsqu'une règle comptable formulée dans le système comptable heurte une autre règle divergente résultant d'une disposition fiscale expresse, il est fait application du principe de l'autonomie: la norme comptable appliquée est retraitée pour les besoins de la détermination du résultat fiscal.
-En revanche, toutes les règles comptables formulées dans le système comptable qui ne heurtent aucune disposition expresse de la réglementation fiscale s'imposent comme règles communes aux deux matières: comptabilité financière et droit fiscal. Cette règle est aujourd'hui consacrée par une disposition légale expresse en France où l'administration fiscale s'est engagée dans le sens d'une plus grande convergence vers les normes comptables internationales (IFRS).

Dans le système américain et aussi anglais, les principes de comptabilité fiscale sont dans une

large mesure indépendants des règles de la comptabilité financière. Les entreprises américaines ont deux séries d'états financiers leur permettant de bénéficier de certains avantages fiscaux sans dénaturer les informations financières divulguées aux investisseurs.

Par ailleurs, en Algérie, le bénéfice fiscal est déterminé à partir du bénéfice comptable tout en procédant à des ajustements fiscaux. La prise en compte de ces ajustements conduit à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions.

2.1.3. La doctrine administrative : source de risque fiscal

En raison de sa complexité, la norme fiscale prépare un terrain favorable à l'interprétation.
L'interprétation consiste alors, à expliquer un texte dont l'ambiguïté est certaine, avec des termes précis et clairs, en se limitant à son propre sens, sans pour autant modifier son contenu.
En effet, la fonction interprétative est l'une des fonctions les plus délicates qu'assure l'administration fiscale à travers sa doctrine.
La doctrine administrative est constituée des réponses ministérielles et des prises de position. Ces différents documents administratifs ont pour objet d'expliquer et commenter les dispositions fiscales, les interpréter. Néanmoins, dans sa pratique, la doctrine a tendance à dépasser son rôle simplement interprétatif pour légiférer en matière fiscale, devenant ainsi une source indépendante du droit fiscal.
L'interprétation administrative peut parfois aller au delà du texte interprété, en déformant son contenu et en imposant sa vision qui diffère de celle du législateur, cette pratique, qui bafoue la légalité, subit néanmoins certaines limites. En effet, le juge fiscal est compétent pour contrôler la conformité de l'interprétation administrative à la législation interprétée, et proposer une interprétation plus neutre et surtout plus rigoureuse. Pour illustrer les aspects extensifs, abondants et contradictoires de la doctrine administrative.

2.1.4. La maladresse de certains contrôleurs des impôts

Agissant plus souvent par maladresse que par cynisme, certains contrôleurs peuvent provoquer un véritable traumatisme chez les personnes contrôlées. Le choc ressenti par un contribuable droit et respectueux de ses obligations à la suite d'une mauvaise expérience avec le contrôle fiscal peut l'amener à conclure qu'il est dans l'impossibilité d'échapper au redressement fiscal et de ne jamais pouvoir être en règle.

Selon le ministère des finances Belgique « des recherches récentes ont démontré qu'outre le poids de l'impôt, la complexité et le caractère changeant de la législation fiscale, la principale source de réticence des contribuables est « l'insécurité fiscale » c'est-à-dire l'impression de ne jamais pouvoir être en règle et la crainte d'une vérification arbitraire ».

2.2. Risques d'origine internes

Les risques d'origine interne peuvent être regroupés en deux catégories:
1) Risques liés aux procédures.
2) Risques liés aux personnes.

2.2.1. Risques liés aux procédures

La prévention du risque fiscal passe systématiquement par l'adoption d'un ensemble de méthodes et de procédures fiscales. Des procédures défaillantes ou non adoptées aux besoins fiscaux de l'entité favorisent le développement du risque. Il convient donc de prévoir des

procédures fiscales procédures de préparation des déclarations fiscales, procédures ayant trait à la retenue à la source, etc.) et de vérifier leur efficacité par certaines méthodes de contrôle.
Les procédures fiscales ont pour objectif la diminution de la probabilité et de l'impact du risque inhérent. L'absence de telles procédures amènent le risque résiduel à un niveau élevé.

De ce fait, le risque résiduel devrait être mesuré pour évaluer l'efficacité du processus de gestion des risques. Plus ce risque est jugé minime, plus le processus de management des risques mis en place est jugé efficace.

2.2.2. Risques liés aux personnes

Les personnes peuvent présenter un risque de négligence, d'ignorance ou d'incompétence ou de manque de collaboration et d'esprit collectif.
Les membres du personnel devraient avoir un comportement favorisant le respect volontaire de la loi fiscale. Il convient de leur expliquer que le risque fiscal et sa gestion proactive sont au cœur des valeurs de l'entreprise. Garantir les compétences fiscales et les qualités personnelles exige non seulement que l'entreprise recrute des collaborateurs qualifiés, mais encore qu'elle veille à leur formation initiale et continue.

DEUXIEME PARTIE : DEMARCHE DE LA TECHNIQUE D'AUDIT FISCAL

I Prise de connaissance générale et définition du cadre fiscal de la société auditée

La phase de prise de connaissance générale constitue le volet principal et initial de cette démarche. Elle est considérée comme une phase nécessaire et commune à toutes les missions d'audit.
En effet, le déroulement d'une mission d'audit fiscal emprunte largement à la démarche suivie dans l'audit financier. Ainsi, la première étape de cette mission est constituée d'une phase de prise de connaissance générale de l'entreprise comparable à celle que l'on rencontre dans les missions d'audit financier (sous-section 1). La prise de connaissance du secteur d'activité et de son environnement réglementaire permet à l'auditeur de déterminer le régime fiscal applicable à l'entreprise et les avantages fiscaux et financiers auxquels elle est éligible (sous-section 2).

sous-section 1 : Prise de connaissance générale de l'entité
Selon la norme ISA 315, l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Acquérir la connaissance de l'entité et son environnement est un aspect essentiel de la conduite d'un audit. En particulier, cette connaissance donne les bases sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour planifier l'audit et exercer son jugement professionnel notamment pour évaluer le risque.

Cette étape préliminaire permet à l'auditeur de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et d'obtenir de cette façon de précieuses indications sur l'orientation future de ses travaux.
Selon le § 6 de la norme ISA 315, l'obtention d'une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus continu et cumulatif de collecte, de mise à jour et d'analyse de l'ensemble des informations aux différents stades de la mission.
La connaissance qu'a l'auditeur de la société et de son environnement consiste en la prise de connaissance du secteur d'activité et de son environnement juridique et fiscal.

1. Compréhension du secteur d'activité
Le secteur d'activité dans lequel la société opère peut générer des risques spécifiques désignés par Jean-Luc Rossignol de « risques inhérents » résultant de la nature des activités ou de l'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel.

2. Compréhension et appréciation de l'environnement juridique et fiscal

D'après le paragraphe 22 de l'ISA 315, « l'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concernée, de l'environnement réglementaire… »
Conformément à l'ISA 250 (Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers), «Pour planifier l'audit, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale du cadre légal et règlementaire dans lequel s'inscrit l'entité et son secteur d'activité, et déterminer dans quelle mesure elle s'y conforme.»

L'auditeur doit planifier et conduire son audit avec une attitude de scepticisme professionnel. Cela implique que l'auditeur doit reconnaître s'il peut exister des circonstances favorisant le non respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires.
Cette phase de prise de connaissance générale débouche sur l'établissement de plusieurs dossiers qui cernent des recueillis sur l'entreprise dans les différents domaines:
L'élaboration de ces différents dossiers forme le dossier permanent qui pourrait servir à l'auditeur dans ses prochaines investigations. Le dossier permanent comporte essentiellement les informations suivantes:

Les informations juridiques

L'auditeur fiscal devrait obtenir la documentation juridique nécessaire (statuts, les procès verbaux des assemblées générales ordinaires et extraordinaires). La collecte de ce type d'informations pourrait renseigner l'auditeur sur la possibilité d'existence de risques spécifiques fiscaux. Pour illustrer l'importance du recueil d'informations juridiques de la société auditée, nous nous limiterons aux exemples suivants :
- Société constituée contrairement aux dispositions du CNRC: Une société à responsabilité limitée constituée contrairement aux dispositions du CNRC (capital social non divisé en parts sociales à valeur nominale égale, la non répartition du capital en parts sociales entre les associés proportionnellement à leur participation, mention au niveau des statuts d'une responsabilité des associés dépassant leurs apports) est nulle, et elle est considérée comme une société de fait.

Les informations fiscales

Lors de cette phase, l'expert comptable s'interroge sur l'existence d'un service fiscal, et le cas échéant sur son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise.

L'existence d'un service fiscal est un point fort pour le processus de gestion du risque fiscal.
L'expert comptable étudie le fonctionnement de ce service et analyse les missions confiées à des conseils externes. A défaut de service dédié à la fiscalité, l'expert comptable doit déterminer les personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux, évaluer leur niveau de qualification et analyser leurs rôles et attributions.
L'expert comptable doit vérifier ensuite l'existence du dossier fiscal et la personne responsable de sa tenue, il examine également son contenu et la façon de le tenir. Le dossier fiscal de l'entreprise auditée comprend trois dossiers: le dossier fiscal annuel, le dossier fiscal permanent et le dossier du contentieux fiscal. Tous les documents constitutifs de ces dossiers sont constamment mis à jour et bien classés. Ces dossiers comportent notamment:

- la liste des produits commercialisés ou des activités exercées par l'entreprise et le régime fiscal propre à chaque produit ou activité ;
- la cellule ou la fonction responsable des questions fiscales (établissement des déclarations fiscales, relations avec l'administration fiscale, études fiscales, documentation et suivi de l'actualité fiscale, etc.) ;
- les déclarations fiscales déposées au cours des quatre dernières années ;
- les déclarations fiscales déposées au cours des années antérieures aux quatre dernières années lorsque ces déclarations comportent un crédit d'IBS, de TVA et autres crédits ayant été déduits des impôts et taxes dus au titre de ces quatre dernières années ;
- les états financiers et les notes fiscaux (tableau de détermination du résultat fiscal, un relevé détaillé des amortissements, un relevé des dons et subventions, un relevé détaillé

des provisions pour créances douteuses, un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks, un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation des actions et des parts sociales, un état des participations dépassant 10% du capital d'autres sociétés) des quatre dernières années ou des années antérieures concernées par lesdits reports d'impôts ou taxes ;
- les redressements fiscaux notifiés à la société ;

- le descriptif du régime fiscal de l'entreprise vis-à-vis des divers impôts et taxes auxquels la société se trouve soumise (impôt sur les sociétés, TVA, etc.…) ainsi que de politique fiscale ;
- les textes fiscaux ou parafiscaux spécifiques régissant l'activité de la société.

Les informations comptables et financières

La compréhension du fonctionnement de l'entité auditée requiert la connaissance de certains chiffres clés: chiffre d'affaires, effectif, résultat net comptable, résultat fiscal, taux de l'IBS pour l'année et montant d'IBS dû pour chaque exercice auditée.

Ces chiffres, présentés sous forme de tableau, permettent également de faire apparaître un taux effectif d'imposition correspondant au rapport entre l'IBS payé et le résultat net comptable. Cette indication financière peut fournir des éléments utiles sur le point de savoir si l'entité pratique des retraitements importants lors du passage de son résultat comptable à son résultat fiscal.

L' examen de la situation financière de l'entreprise est aussi nécessaire, car celle-ci peut influer sur la détermination ou la recherche des erreurs ou irrégularités commises. Les entreprises vérifiées sont généralement choisies en fonction de certaines anomalies relevées dans leurs états financiers. Même s'il convient de tempérer cette affirmation en relevant que l'administration peut utiliser d'autres critères pour procéder à des vérifications, la détection d'anomalies dans les états financiers peut être suffisante pour emporter la conviction des agents quant à l'existence d'irrégularités.

Ces anomalies peuvent être constatées soit à l'occasion de l'examen des seules informations fournies par l'entreprise (a), soit en rapprochant les informations émises par l'entreprise d'indications plus générales dont les services fiscaux sont en possession et relatives, par exemple, au secteur d'activité de l'entreprise telles que le ratio du taux de marge (b).

a- Incohérence fiscale : Dans la détermination du risque, l'apparence fiscale joue un rôle important dans la mesure où la constatation d'anomalies ou d'invraisemblances dans les déclarations déposées à l'administration peut conduire cette dernière à procéder à un contrôle fiscal. Compte tenu de l'importance des obligations déclaratives mises à la charge des entreprises, l'auditeur fiscal doit ainsi opérer des recoupements entre les diverses déclarations, à l'intérieur d'un même exercice, mais aussi par référence aux exercices antérieurs.

b- Taux de marge : parmi les principales techniques extracomptables de redressement pouvant être mis en œuvre lors du contrôle d'une entreprise sont les méthodes analytiques qui se basent essentiellement sur la reconstitution analytique des bases imposables à partir d'extrapolations basées notamment sur des ratios, des taux de marge ou de marque. Le

coefficient de la marge brute constitue « un test révélateur dans la vérification fiscale. Ces données de référence appelées selon Martial Chadefaux « zones repères » permettent à l'administration fiscale de rapprocher le taux de marge ou de marque de la société contrôlée avec celui du secteur d'acticité et de déceler, en conséquence, d'éventuelles anomalies. Bien que, Louis Ménard remarque dans le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière que dans l'usage, on confond parfois taux de marge et taux de marque, le calcul de ces deux ratios s'effectue comme suit :

Taux de marge = marge brute commerciale (activité commerciale) ou marge sur coût matières (activité industrielle) / coût d'achat des marchandises vendues (activité commerciale) ou coût d'achat des matières consommées (activité industrielle) ;

Taux de marque = marge brute commerciale (activité commerciale) ou marge sur coût matières (activité industrielle) / Chiffre d'affaires hors taxes

Les informations opérationnelles

Les processus opérationnels génèrent notamment des risques en matière d'approvisionnement (risque de non opérer la retenue à la source sur les marchés d'approvisionnement), de stocks (risque de ne pas provisionner les matières ou produits périmés), de respect de la législation, de recrutement et du départ du personnel ou encore de transport de marchandises et de facturation aux clients. D'autres risques peuvent aussi provenir des opérations intergroupes. La connaissance des différents processus opérationnels peut aider l'auditeur fiscal à identifier les différents impôts et taxes applicables à la société et de déceler, en conséquence, les risques fiscaux y afférents.

Les informations sur les avantages fiscaux :

L'auditeur devrait s'assurer que l'activité exercée par l'entreprise auditée n'est pas exclue des avantages.

Examen des rapports et autres documents ayant un impact fiscal

L'auditeur doit accorder une attention particulière à l'analyse du passé fiscal de l'entreprise. Ceci conduit à un examen des différentes notifications de redressements, des demandes d'éclaircissements antérieurement reçues, des dossiers de contentieux, des rapports antérieurs d'audit fiscal (interne ou externe) et des observations de nature fiscale formulées par les commissaires aux comptes.

En effet, l'auditeur doit obtenir le maximum d'informations sur les contrôles fiscaux qui ont pu affecter antérieurement l'entité auditée.
L'issue de ces contrôles fiscaux peut procurer d'utiles indications sur la fiabilité de la gestion fiscale de l'entité auditée, tout en fournissant un éclairage sur les zones de risque à examiner plus particulièrement dans le cadre de l'audit. L'auditeur vérifie que les enseignements tirés de ses contrôles fiscaux sont correctement été pris en compte pour la détermination du résultat fiscal des exercices ultérieurs
La lecture des différents rapports d'audit réalisés antérieurement dans l'entreprise, contractuels ou légaux est, aussi, une source précieuse d'informations pour l'auditeur fiscal. Les conclusions auxquelles sont parvenues les auditeurs financiers constituent un élément capital dans l'appréciation de la situation fiscale de l'entreprise.
En apportant des éléments de réponse quant à l'exhaustivité, à la réalité et à l'exactitude des

enregistrements comptables, la mission d'audit financier pourrait informer l'auditeur sur une minoration du chiffre d'affaires par exemple et la possibilité pour l'administration fiscale de recourir aux techniques extracomptables de reconstitution du bénéfice ou du chiffre d'affaires.

La mission d'audit légal inclut une évaluation du contrôle interne, qui repose sur l'identification des principaux circuits d'information, l'auditeur fiscal examine le rapport du commissaire aux comptes sur le contrôle interne puisque l'impôt peut apparaître dans chacun des circuits ou systèmes en place

L'exemple de la TVA illustre ce phénomène : les contrôles destinés à renseigner l'auditeur sur l'enregistrement convenable des ventes peuvent être adaptés de façon à intégrer l'analyse du traitement de la TVA auprès des clients. Il en est de même pour les achats et la TVA déductible. Le caractère répétitif de la mise en œuvre des dispositions relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires se prête assez bien à ce type de contrôle.

Sous-section 2 : Définition du cadre fiscal de l'entreprise

La définition du cadre de l'entreprise suppose ***l'étude de son régime fiscal***, ainsi que l'appréhension ***des opérations spécifiques*** qu'elle réalise ou qu'elle envisage réaliser.

1. Définition du régime fiscal

Avant de définir le régime fiscal de l'entreprise auditée, l'auditeur fiscal doit s'assurer de l'existence ou non d'un dossier fiscal permanent.

En effet, à défaut d'existence d'un dossier fiscal permanent, l'expert comptable devra recommander au niveau de son plan d'amélioration la mise en place d'un dossier permanent.

Le dossier fiscal permanent contient les éléments à caractère général ayant trait au régime fiscal tels que :

- La déclaration d'existence;
- La déclaration d'investissement;
- Les justificatifs de l'accomplissement des formalités fiscales à caractère permanent
- Une copie des lois fiscales afin de justifier notamment d'options prises ou de bénéficier de régimes fiscaux particuliers;
- Les consultations écrites établies par les conseillers de l'entreprise;
- Les notes communes et les prises de position émanant de l'administration fiscale suite aux questions ayant trait à des questions touchant le régime fiscal de l'entreprise;
- Les copies des jugements des tribunaux ou d'études et articles ayant servi de base pour des choix fiscaux;
- Etc.

Après avoir examiné et consulté le dossier fiscal permanent, l'auditeur fiscal est tenu de définir le régime fiscal de la société auditée (en cas de défaut d'un manuel fiscal) avant de mettre en œuvre les procédures de validation.

Ce cadre fiscal diffère selon divers critères dont notamment, et par ordre d'importance :
- le secteur d'activité de l'entreprise ;
- le marché de l'entreprise (local ou étranger) et la typologie de la clientèle (Etat, organismes et entreprises publics, sociétés bénéficiaires du régime des avantages fiscaux telles que sociétés totalement exportatrices, grandes entreprises ou consommateurs

finaux) ;

- les avantages fiscaux accordés au secteur dans lequel l'entreprise opère ;
- les avantages fiscaux accordés à l'entreprise en raison de son implantation géographique (parcs d'activités économiques, zones de développement régional, etc.) ;
- la volonté des dirigeants sociaux à intégrer la gestion fiscale dans le système d'information pour la prise de décision ;
- la forme juridique de l'entreprise.

La définition du régime fiscal permet de préciser les obligations fiscales auxquelles la société est soumise (1.1) et la politique d'optimisation fiscale exercée par le biais de l'évaluation des choix fiscaux de l'entreprise (1.2).

1.1 Les obligations fiscales

La définition des obligations fiscales consiste à préciser :
- les impôts et taxes dont l'entreprise est redevable en précisant les modalités de leur liquidation (assiette, taux, fait générateur, exonérations, suspensions, etc.) ainsi que les modalités de leur déclaration (périodicité, formulaires à utiliser, documents à joindre, documents à conserver pour justifier et expliquer les montants déclarés, etc.) ;
- les obligations de fond ou de forme mises à la charge de l'entreprise en vertu des dispositions fiscales en vigueur.

1.2 La gestion fiscale

Le cadre fiscal de l'entreprise auditée doit être établi de telle manière que l'entreprise supporte le mminimum d'impôt en toute légalité. Il ne s'agit pas là d'une tentative de fraude ou d'évasion fiscale mais d'une gestion saine de l'entreprise encore qualifiée d'habilité fiscale . En effet, il est légitime pour toute entreprise de sauvegarder dans la limite de la loi ses intérêts. A ce niveau, la mission de l'auditeur fiscal nécessite à la fois une parfaite connaissance de la réglementation et de la doctrine fiscale et une aptitude à gérer les différentes alternatives offertes à l'entreprise en vue de lui faire bénéficier des opportunités et avantages potentiels. Par prudence, les questions controversées et non tranchées par des prises de position (notes communes ou prises de position) feront l'objet de consultations à adresser à la Direction Générale des Impôts.

2.Opérations spécifiques

Pour les faits et opérations exceptionnels, le risque fiscal n'est pas géré par les procédures courantes de contrôle interne mais par la mise en place de procédures spécifiques. L'expert comptable doit, pour cela, comprendre et analyser ces opérations. Il cherche donc, si l'entité réalise ou envisage de réaliser de telles opérations, et c'est à travers la consultation de la documentation interne de l'entreprise tels que les procès verbaux des assemblées générales et des rapports de direction. Il étudie le régime fiscal applicable à ces opérations.

L'expert comptable procède au rapprochement de la complexité fiscale de ces transactions au niveau de compétence des personnes ayant à traiter ces problèmes afin d'examiner s'il n'y a pas de disproportion marquée, et en conséquence de risque de mauvaise maîtrise du problème. Dans ce cas, le risque est au demeurant double, puisqu'il s'agit à la fois d'un risque d'inefficacité fiscale mais également d'irrégularité

.

L'attention de l'expert comptable est retenue sur certains points, non pas par l'importance des obligations incombant à l'entreprise mais par le fait que certaines opérations sont particulièrement examinées dans le cadre d'une vérification fiscale et sont donc des facteurs importants de risques, même si leur traitement ne soulève pas de difficultés majeures.
On cite à titre d'illustration les opérations de fusion ou de scission.

II Examen du système contrôle interne et du système d'information

Le contrôle interne "fiscal" est destiné à fournir "une assurance raisonnable" quant à la réalisation et à l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et réglementations en vigueur. La mise en place d'un contrôle interne fiscal efficace conduit à le considérer à la fois comme un moyen de vérification mais aussi comme un moyen de maîtrise de l'activité. Le contrôle interne fait partie de l'approche par les risques et doit intégrer la façon dont est structurée l'activité et les risques qui lui sont attachés, les évaluer par rapport à la stratégie puis les arbitrer afin de mieux les maîtriser

L'approche du référentiel international va bien au delà de la production comptable et financière. Elle permet de considérer le contrôle interne non seulement comme un cadre de procédures mais aussi comme un outil de performance de l'entreprise. Il en donne la définition suivante: " le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la
réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes :

- réalisation et optimisation des opérations;
- fiabilité des informations financières;
- conformité aux lois et aux réglementations en vigueur,…"
- Protection du patrimoine

Le contrôle interne est de considérer un lien étroit entre les objectifs que l'entreprise s'est préalablement fixée du point de vue stratégique, de la rentabilité, de la communication et du respect des lois et règlements, et les risques qui y sont attachés du fait du secteur d'activité ou de l'organisation. Ces risques doivent être mis en relation avec ceux que l'entité est prête à accepter et qui la conduisent à la mise en place de procédures. Risques et procédures sont ensuite étudiées pour chaque processus et font l'objet d'un suivi permanent. Cette
nouvelle approche des risques place la direction et le système de flux d'informations au centre même du contrôle interne mis en place.

Avant de procéder à l'évaluation du contrôle interne et du système d'information fiscale, il y a lieu de définir ces deux notions (sous-section1). Ensuite, l'expert comptable procède à l'évaluation du système de contrôle interne fiscal (sous-section 2).

1.Définition du contrôle interne fiscal

La maîtrise de la régularité fiscale constitue un indispensable préalable à toute volonté d'optimisation fiscale. Sa prévention exige une vigilance constante, dans la mesure où toute opération de l'entreprise a une répercussion fiscale. Un tel travail relève de la compétence de la fonction fiscale de l'entreprise. Cette prévention nécessite une évaluation globale du

processus fiscal afin d'optimiser le pilotage fiscal de l'organisation. L'organisation se doit de réviser régulièrement son processus fiscal, pour s'adapter à un environnement réglementaire en évolution constante et par conséquent ses modes opératoires. Un audit fiscal régulier pour faire le point sur la pertinence des choix fiscaux de l'entreprise en fonction de sa situation et de sa structure trouve là tout son intérêt pour évaluer sa performance fiscale, tout comme il est possible d'évaluer sa performance financière.

Dans ce contexte, la mission d'audit fiscal a précisément pour objectif d'examiner la situation fiscale de l'entreprise, en s'intéressant à la fois à la façon qu'a l'entreprise d'appréhender la fiscalité, sa façon d'intégrer le paramètre fiscal dans ses décisions et choix qu'ils soient de nature tactique ou bien stratégique et naturellement son niveau de risque fiscal. L'auditeur fiscal s'assurera donc en premier lieu du respect effectif des obligations fiscales, par le biais d'un contrôle de régularité dont les résultats permettront de mettre en évidence les éventuelles erreurs commises ainsi que le risque qu'elles engendrent. Dans un second temps, il sera nécessaire d'évaluer l'aptitude de l'entreprise à gérer au mieux de ses intérêts les possibilités permises par les règles fiscales qui aménagent d'elles-mêmes une marge de mainœuvre réelle susceptible d'optimiser la situation fiscale. Le recueil des informations sur la nature et l'étendue du risque encouru permet, par ce double examen de régularité et d'efficacité, d'établir un bilan de santé fiscal, un diagnostic fiscal, élément de diagnostic général de l'organisation. La démarche peut présenter deux objectifs: l'un offensif pour éviter une surimposition, l'autre défensif pour détecter et anticiper les risques fiscaux, surtout s'ils découlent de dispositifs hasardeux ou tout au moins audacieux. La démarche choisie aboutit éventuellement à la mise en place d'une chaîne de contrôle interne fiscal. Cette chaîne comporte des procédures de contrôle interne spécifiques établies à partir d'une cartographie du risque fiscal devenue utile non seulement au niveau de la direction fiscale de l'entité mais aussi de ses instances dirigeantes (conseil d'administration et comités d'audit et des risques). La mise en place d'une telle cartographie constitue en soi un véritable instrument de pilotage fiscal pour l'entreprise qui s'en dote Globalement, le contrôle fiscal interne permet de :

1) assurer la conformité aux lois et réglementations fiscales en vigueur (maîtrise de la technique fiscale);

2) produire une information fiscale de qualité vis-à-vis de l'administration fiscale;

3) assurer un pilotage fiscal efficace de l'entreprise grâce à la mise en place d'indicateurs de performance fiscale (tableau de bord fiscal);

4) assurer la fiabilité, l'efficacité et la traçabilité des opérations et de la documentation afin d'attester de la fiabilité des chiffres fiscaux : calcul de l'impôt, des provisions pour impôt, suivi des flux intragroupe en fonction des politiques de prix intergroupe (adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux);

5) sécuriser l'outil informatique avec un contrôle rigoureux du système d'information fiscale tout en prônant une infrastructure facilitant la propagation des connaissances fiscales au sein même de l'organisation. L'outil informatique doit ainsi être en mesure de capter les évolutions et suivre les méthodes fiscales retenues.

Dans ce contexte, le contrôle interne fiscal apporte une valeur ajoutée réelle, dans la mesure où, en intégrant l'anticipation des risques, il ne se limite pas à l'évitement des

dysfonctionnements. Le système d'information fiscale apparaît comme un composant essentiel du dispositif du contrôle interne fiscal. Il permet de contrôler plus efficacement le processus fiscal, , de mettre en œuvre les outils permettant la mise en forme et l'interprétation des données et d'assurer une remontée adéquate des résultats des contrôles.

2. Définition du système d'information fiscale

L'existence d'un système d'information fiscale conditionne la qualité de la performance fiscale. Selon la définition de référence de Davis et Olson (1985), un système d'information est un ensemble d'éléments (humains, matériels, logiciels) permettant de créer, de traiter et de communiquer des informations; il assiste des hommes, au sein d'une organisation, dans des fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision. Il regroupe par conséquent des dispositifs techniques et organisationnels permettant de saisir, de conserver, de traiter et de transmettre des informations. Pour l'identifier, il est possible de retenir la représentation systémique avec le système d'opérations, le système de décision et le système d'information qui apparaît comme une interface entre les deux précédents avec une triple finalité : aide aux opérations, aide à la décision et aide à la communication. Le système fournit les informations utiles pour leur mission de pilotage et, enfin, assure une parité des échanges d'informations à l'intérieur de l'entreprise et entre l'entreprise et son environnement.

Selon M.Chadefaux et J.L.Rossignol, le système d'information fiscale se situe dans cette perspective au cœur de quatre préoccupations: le respect des règles fiscales, le fonctionnement de l'organisation fiscale interne à l'entité ou bien au groupe, l'informatique et naturellement l'activité humaine relative à la création et à l'utilisation de l'information fiscale. Le système d'information fiscale constitue une composante du système d'information global de l'entreprise avec lequel il se doit de communiquer, tout comme la politique fiscale est une composante de la politique générale de l'entreprise qu'elle alimente et influence. Il renferme à la fois un système de veille fiscale, un système d'alerte préventif ainsi qu'un système de taxe reporting susceptible de mettre en exergue les éventuelles défaillances. La mise en place de contrôles fiscaux à blanc peut révéler la nécessité d'alimenter la documentation du processus de contrôle interne fiscal sur la base de l'étude de la pertinence, de l'adéquation et de l'efficience des décisions prises et ainsi optimiser l'utilisation des moyens mis en œuvre. Cette mise en place permet notamment de vérifier la capacité de l'organisation à restaurer ses données et à proposer à l'administration fiscale, en cas de besoin, des éléments de documentation ayant force probante. La formalisation nécessaire pour sécuriser la mémoire de l'entreprise vis-à-vis de ses dossiers fiscaux constitue sur ce point un outil utile pour une meilleure analyse du processus et attester en conséquence de l'intérêt de l'instauration de moyens d'alerte et de surveillance reliés à la cartographie des risques constatés.

La nécessité de fournir une communication financière plus efficiente associée à la généralisation des progiciels de gestion intégrés renforce l'intérêt d'une véritable gouvernance fiscale pour une meilleure efficacité et contraint les sociétés à remettre à plat leur système d'information fiscale afin de disposer d'une information constante et fiable sur leur situation fiscale, et notamment les frottements fiscaux susceptibles d'être réduits ou même évités. Elle confère de fait à la fonction fiscale un rôle pivot, au même titre que les financiers.
Il convient en fait d'analyser précisément le processus fiscal au sein de l'organisation en associant l'ensemble des acteurs externes mais aussi internes du système. L'association plus systématique de la fonction fiscale aux décisions de la direction générale permet d'en apprécier plus facilement la portée mais aussi les coûts et risques fiscaux liés, présents et futurs. La nécessité d'une plus grande communication externe conduit aussi à influer de façon plus effective le processus de création ou de modification de la norme fiscale, en cherchant à

développer une relation plus partenariale avec l'administration fiscale, qui affiche parallèlement une volonté de dialogue et de transparence. L'analyse du processus fiscal est conditionnée mais conditionne aussi en fait la qualité de l'information fiscale de l'organisation. La diffusion d'une information fiscale de qualité dépend à la fois des objectifs que se donne l'entité et de son éthique fiscale dans son rendu à l'administration. Elle dépend naturellement aussi de la qualité de la norme fiscale. La qualité et la compréhension de l'information fiscale s'apprécient par rapport à sa fiabilité, son caractère vérifiable, sa conformité aux règles, sa comparabilité et de façon générale sa clarté. La garantie de cette qualité et de cette compréhension implique par conséquent le respect des règles fiscales naturellement, mais aussi une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ainsi que la mise en œuvre de procédures de taxe reporting en vue d'une meilleure prise de décision fiscale et générale (actions de pilotage et de régulation).

3 Evaluation du contrôle interne et le système d'information fiscaux

L'étape suivante de la démarche de l'expert comptable doit lui permettre d'apprécier l'efficacité du système de contrôle interne et du système d'information et de communication de l'entreprise. L'expert comptable doit étudier et examiner les procédures pour détecter les insuffisances fiscales qu'elles contiennent et proposer des instructions additionnelles pour tenir compte du paramètre fiscal. Cet examen des processus généraux peut être fait par la consultation de certains documents de l'entreprise, tel que le manuel de procédures qualité ou le manuel de procédures administratives et commerciales. L'expert-comptable peut également utiliser d'autres techniques telles que l'entretien avec les membres de la direction et le personnel et les questionnaires d'évaluation du contrôle interne. Cet examen concerne tous les processus de l'entreprise et notamment ceux dont les intervenants gèrent des questions fiscales, tels que les processus d'approvisionnement, le processus commercial, la trésorerie, etc. Ainsi, l'expert-comptable constate, par exemple, que la sélection du fournisseur tient compte du régime fiscal et douanier des articles ou prestations à commander. La direction d'approvisionnement transmet donc la demande à la direction financière pour l'analyse du régime fiscal et douanier du produit (achat en suspension ou en exonération des droits et taxes, régime fiscal privilégié, etc.). Lors de la consultation des fournisseurs, les demandes de prix pour les prestations de sous-traitance incluent les exigences particulières quant à la situation fiscale du sous-traitant, étant précisé que l'entreprise fiscalement transparente choisit des partenaires adaptés à ses exigences. Lors du lancement des commandes, pour les affaires bénéficiant de privilèges fiscaux particuliers (exonération de la TVA, des droits de douane, etc.), le responsable des approvisionnements met en œuvre toutes les démarches nécessaires afin de concrétiser l'avantage fiscal dans les meilleurs délais. A cet effet, il fait accompagner le bon de commande transmis à la direction technique par toutes les pièces requises pour l'établissement des dossiers techniques de privilèges (facture pro-forma, etc.).
La vérification des factures et avoirs, lors de leur enregistrement, suppose la vérification de la régularité fiscale des factures. Outre les procédures générales de contrôle interne, l'expert-comptable doit apprécier les procédures de contrôle interne spécifiques au domaine fiscal. « En matière fiscale, le contrôle interne se définit comme le contrôle sur les processus aboutissant à la formation des impacts fiscaux dans les comptes.»

L'expert-comptable devrait s'assurer aussi de l'existence d'un système d'informations efficace par l'instauration ou non de moyens d'alerte et de surveillance.
Ainsi, l'existence d'un logiciel de gestion intégré permettant de reconstituer les ventes de l'entreprise d'une période à partir des résultats de l'inventaire physique et des données comptables constituent un moyen d'alerte efficace.

Ainsi, et pour chaque élément de stock, le système d'informations de l'entreprise doit permettre de restituer l'équation suivante:
Stock initial (stock de début de la période) + Achats de la période – Pertes et autres sorties justifiées – stock final (stock inventorié) = Ventes de la période
Les écarts imputables notamment aux pertes, rejets, dons, détériorations, avaries doivent être expliqués par des pièces probantes (exemple: constat d'huissier notaire, etc.)
A cet effet, l'expert-comptable devra s'intéresser en particulier au mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise. Ces investigations le conduisent à mettre en évidence des failles génératrices de risque fiscal. Il focalise son examen sur les méthodes proprement dites de traitement des questions fiscales. Il peut évaluer, en particulier:

- La fonction fiscale
- L'évaluation de procédures fiscales
- L'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux
- La documentation
- L'archivage
- La veille fiscale
- Le niveau de maturité du système de gestion fiscale de l'entreprise

La fonction fiscale
Les recherches de l'auditeur peuvent ainsi porter sur les moyens matériels et humains dont dispose l'entreprise pour appréhender les questions fiscales. L'auditeur va s'interroger sur l'existence d'un service fiscal et le cas échéant sur son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise. A défaut, l'auditeur doit déterminer les personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux et évaluer leur niveau de qualification. Il peut, en complément, recenser les méthodes permettant à ces personnes d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances: nature de la documentation utilisée, stages de formation, etc.
Qu'elle soit représentée dans les grandes entreprises par les directeurs fiscaux ou dans les PME par les directeurs financiers, la fonction fiscale doit remplir les deux objectifs suivants :
- Maîtriser les risques fiscaux par la mise en place, par exemple, de procédures de prévention des risques fiscaux,
- Maîtriser la charge globale de l'impôt par la mise en place d'un tableau de bord fiscal

L'évaluation des procédures fiscales
Il est établi que la fonction fiscale et comptable de l'entreprise gère de façon active 25% du risque fiscal. Les 75% restants sont gérés dans les autres services opérationnels et administratifs de l'entreprise; les fonctions fiscale et comptable ne les gèrent qu'après coup et s'exposent au risque de subir l'action des services qui en sont responsables

Le fait fiscal n'est plus alors seulement l'affaire de techniciens de la fiscalité mais devient celui de toutes les parties prenantes. En conséquence, les procédures opérationnelles devraient intégrer les impératifs fiscaux. C'est ainsi que les procédures de vente intègreront systématiquement la réglementation en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (taux, assiette, etc.). Le souci fiscal ne doit pas se limiter à garantir une bonne application de la loi fiscale en minimisant les erreurs matérielles. Il doit également garantir une traçabilité parfaite des opérations concernant l'entreprise et susceptibles d'avoir un impact fiscal.
Par ailleurs, l'importance des activités d'une entreprise, la sensibilité ou la complexité de son

dossier fiscal peuvent impliquer la mise en place d'une organisation spécifique des tâches ayant trait à l'établissement et au dépôt des déclarations fiscales en imposant des procédures particulières adaptées aux spécificités de l'entreprise. L'auditeur fiscal doit s'assurer que les procédures de vérification et de contrôle utilisées par l'entreprise permettent de présenter en temps et en heure des déclarations exactes, complètes et claires. Au delà des déclarations fiscales, l'expert-comptable peut ainsi utilement s'assurer que les procédures ainsi implémentées mettent en place une organisation rigoureuse visant à obtenir une assurance suffisante que les obligations fiscales de forme soient toujours respectées.

a) Les procédures de préparation et de dépôt des déclarations fiscales
« La qualité, la netteté, le caractère complet, la cohérence, la concordance et la ponctualité des déclarations fiscales sont importants pour donner une image fiscale forte de l'entreprise».

Par conséquent, il importe qu'une grande attention soit apportée en matière d'établissement et de dépôt des déclarations et que la préparation desdites déclarations soit entourée de toutes les précautions, notamment en ce qui concerne :

- L'aspect technique : En établissant sa déclaration, l'entreprise doit appliquer les règles fiscales qui régissent la détermination de l'assiette fiscale et le calcul des impôts et taxes à acquitter. Mais au-delà du respect des règles techniques résultant de la législation fiscale relatives à l'établissement, au calcul et à la liquidation des impôts et taxes déclarés, les déclarations doivent être souscrites avec beaucoup de soins notamment dans la façon de remplir les imprimés.

- La présentation : Il est indiscutable que la déclaration participera à l'image que donne le contribuable. Toute l'attention du contribuable doit conduire à remplir la déclaration de façon claire, complète et exacte. « Une rature, une erreur de ligne, un imprimé mal servi ou surchargé peuvent éveiller la suspicion du fisc ». L'entreprise veillera également à ce que la déclaration soit accompagnée de l'ensemble des documents devant nécessairement être fournis au fisc.
- Le respect des délais légaux de dépôt : La déclaration doit être adressée au service compétent dans le délai prévu soit par les textes légaux, soit par des mesures ou décisions particulières. Bien que les vérifications formelles puissent paraître évidentes, l'auditeur doit s'assurer que les déclarations fiscales ont été déposées et l'impôt payé dans les délais.
L'auditeur doit aussi s'assurer que les déclarations fiscales apparaissent comme correctes en la forme (utilisation des imprimés adéquats), exhaustivité du nombre d'imprimés, cases remplies, etc.
Les documents ou déclarations complémentaires qui doivent le cas échéant être joints aux déclarations fiscales doivent être aussi suivis par l'auditeur fiscal.
Pour s'assurer de l'envoi des documents dans les délais, l'auditeur doit pouvoir consulter les bordereaux de recommandé avec accusé de réception.
Dans le cadre de l'évaluation des procédures fiscales, l'auditeur peut, aussi, s'assurer que les déclarations sont revues par une autre personne tant au plan du respect des règles fiscales qu'au niveau de l'exactitude arithmétique, ou encore que les déclarations sont établies sous le contrôle effectif d'un supérieur hiérarchique. Dans le même ordre d'idée, l'auditeur peut rechercher et évaluer les procédures, formalisées ou non, permettant de trancher les litiges survenant au sein de l'entreprise dans l'établissement des déclarations.
Parallèlement à ces aspects formels, il est crucial que les procédures ayant trait aux processus fiscaux intègrent la dimension humaine et s'accompagnent, si la dimension de l'entreprise et la sensibilité de son dossier l'exigent, par la rédaction de fiches de fonctions « fiscales » pour tous les intervenants dans l'établissement et le dépôt des déclaration fiscales. En cas

d'absence de fiches de fonctions, l'auditeur fiscal peut recommander au niveau de son plan d'amélioration l'établissement desdites fonctions afin de cerner clairement et sans aucune ambiguïté les responsabilités, les limites du pouvoir et les relations de chaque intervenant dans les procédures fiscales avec ses supérieurs hiérarchiques et ses subordonnés.

b) Les procédures ayant trait au respect des obligations de forme

La prévention des risques associés au formalisme suppose que les procédures opérationnelles de l'entité soient adaptées aux besoins fiscaux. A cet égard, nous exposerons ci-après les deux exemples suivants :

- Qualité des pièces justificatives : Les procédures d'approvisionnements et de décaissements doivent permettre de s'assurer que seules les factures contenant les mentions obligatoires prévues par la législation fiscale soient acceptées et payées. Ainsi et outre la vérification du destinataire de la facture, la vérification arithmétique, le rapprochement des factures avec les bons de commande et l'apposition des cachets « Original » et « Copie » sur les factures qui sont les mesures classiques de contrôle interne, la personne chargée d'enregistrer les factures d'approvisionnement doit systématiquement diligenter pour apporter les corrections nécessaires aux pièces parvenues qui ne sont pas conformes à la législation fiscale. Lors de l'enregistrement des factures, le souci de n'accepter que les pièces conformes peut même être intégré au niveau des progiciels de gestion, ce qui permet de refuser la saisie des factures ne contenant pas les mentions obligatoires prévues par la législation fiscale.

Les écritures basées sur des pièces justificatives entachées d'insuffisance doivent faire l'objet d'un relevé que le comptable de la société doit soumettre à la direction pour approbation et en vue de prendre les mesures qu'elle juge appropriées

L'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux

La comptabilité, en tant qu'outil de centralisation, de synthèse et d'assiette fiscale, constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales. La comptabilité incarne aussi les choix fiscaux de la direction tels que les dégrèvements physiques ou financiers, les modes d'amortissement, etc.

Des procédures efficaces de saisie et d'imputation, d'analyse et de justifications comptables et de rapprochements comptabilité-fiscalité sont de nature à réduire les risques fiscaux d'origine comptable.

La prévention du risque fiscal suppose un rapprochement systématique de la comptabilité avec les bases déclarées. Ce rapprochement concerne :

- le chiffre d'affaires déclaré au titre de la TVA avec le chiffre d'affaires comptabilisé ;
- les retenues à la source déclarées au niveau des déclarations mensuelles avec les retenues à la source portées au niveau de la déclaration de l'employeur.

Pour assurer un rapprochement efficace, la préparation des déclarations fiscales doit reposer sur la comptabilité. En outre, l'adaptation du plan comptable de l'entreprise aux besoins fiscaux peut constituer une réponse adéquate à certains contrôles fiscaux. A cet égard, la création de certains sous-comptes comptables de charges ou de produits destinés à loger les opérations ayant une incidence sur la détermination du résultat imposable permet d'accélérer le recensement des retraitements devant être opérés au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal.

Du fait que le souci majeur de nombreuses petites et moyennes entreprises est de réussir tout contrôle fiscal, ***l'auditeur fiscal pourrait proposer à la société la mise en place d'un plan comptable à vocation fiscale***. Avant de mettre en œuvre les procédures de validation (tests de compliance et d'opportunité), l'auditeur fiscal doit s'assurer de la pertinence des procédures c'est-à-dire de leur caractère sécurisant pour produire des informations fiables.

En ce qui concerne l'établissement des déclarations fiscales, l'auditeur fiscal considère que les procédures offrent une sécurité lorsque les déclarations sont établies à partir des données enregistrées en comptabilité, car le chemin de révision (piste d'audit) peut être facilement identifié et la vérification des données peut être mieux maîtrisée. Par contre, l'établissement des déclarations fiscales d'une manière extracomptable sème toujours un doute sur l'exhaustivité et la fiabilité des données déclarées et est souvent à l'origine d'écarts devant être justifiés (et parfois ne pouvant pas l'être). L'examen de l'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux permet à l'auditeur fiscal de :

- Savoir si les déclarations fiscales sont établies à partir des données comptables (cela suppose que la comptabilité soit constamment à jour) ou extracomptables (et cela suppose une confrontation a posteriori des données déclarées avec les données comptabilisées);
- Identifier les sources des données à auditer (données comptables ou extracomptables ou les deux à la fois, en fonction des particularités de la société et des impôts à auditer);
- Détecter les anomalies ou insuffisances au niveau des procédures d'établissement des déclarations fiscales et d'émettre bien évidemment des recommandations d'amélioration de ces procédures.

La documentation

Qu'il s'agisse d'une déclaration sociale ou fiscale précise, ou plus généralement des comptes annuels, une entreprise doit être en mesure de retrouver un document et d'en justifier le contenu. Cet exercice qui se prépare au quotidien doit pouvoir être effectué sur des périodes passées non prescrites.
La documentation apparaît ainsi comme un exercice d'anticipation « qui se prépare au quotidien et sans attendre un éventuel contrôle

La description des travaux réalisés et l'accessibilité du document à l'origine de l'information ont pour objectif d'anticiper les questions qu'une personne extérieure au contexte, contrôleur fiscal par exemple, se poserait dans le cadre d'une intervention donnée. A titre d'illustration, compte tenu du décalage existant entre la préparation d'une déclaration ou la comptabilisation d'une opération et son contrôle éventuel, et donc des risques d'oubli, la constitution de dossiers fiscaux annuels récapitulant principalement les déclarations fiscales déposées et les pièces et documents ayant un impact fiscal permet de retrouver rapidement l'intégralité des éléments concernant une question fiscale.
En cas d'absence de procédures de documentation et d'archivage, l'auditeur fiscal devrait signaler ces faiblesses et les recommander au niveau de son plan d'amélioration.
La constitution d'un tel dossier est bien souvent utile car, en pratique, il s'avère très difficile d'apporter toutes les précisions nécessaires qui seront demandées lors d'un contrôle fiscal et de justifier certaines opérations particulières ou exceptionnelles plusieurs années après leur réalisation.
L'objectif du dossier de travail fiscal est de rassembler l'ensemble des informations relatives à un problème comptable ou fiscal donné. Selon la taille et l'activité de la société, les volumes traités, la complexité des opérations, le contenu d'un dossier sera très variable et plus ou moins étoffé.
La démarche lors de la constitution d'un dossier de travail procède souvent d'une démarche analytique où chaque aspect d'un problème est détaillé et décomposé en sous problèmes traités successivement.

Les éléments caractéristiques constitutifs d'un dossier de travail pertinent sont principalement:
• Les états financiers appuyés par des annexes justificatives aussi exhaustives et détaillées que possible;
• Un échéancier qui répertorie les déclarations obligatoires avec leur date d'établissement, l'objectif étant ici de s'assurer de leur exhaustivité et du respect des délais légaux;
• Copies des documents ou parties de documents à l'origine des chiffres déclarés ou leur référence précise s'il n'est pas possible de les inclure;
• Une copie des agréments, déclarations d'investissements, autorisation d'achat en suspension de la TVA et/ou du droit de consommation.
• Les tableaux ou états de rapprochement entre les bases déclarées et les bases comptabilisées. Ce rapprochement doit s'accompagner d'une justification des écarts constatés.
• Les décharges justifiant l'accomplissement des obligations fiscales de forme (dépôt du programme informatique, Etat des affaires résiliées ou annulées, déclaration de l'imprimeur, déclaration d'employeur, etc.). Le dossier annuel, tenu par la société auditée ou recommandé par l'auditeur au niveau de son plan d'amélioration, pourra inclure d'autres points:
 La méthode de calcul du prorata de déduction dans une entreprise partiellement assujettie se prémunir contre un risque de situation
 Les justificatifs d'un crédit d'IS ou de TVA chronique,
 Les justificatifs des opérations spécifiques: Fusion, scission, etc. (se prémunir contre un risque de transaction).
Par ailleurs, le dossier annuel peut contenir la justification des décisions et options prises lors de l'arrêté annuel des états financiers et qui ont un impact sur la détermination des bases de l'impôt sur les sociétés. Sont principalement concernés les écritures d'inventaire, certains comptes, les écarts et distorsions entre comptabilité et fiscalité.
 La méthode d'évaluation des stocks en fin d'exercice, les éléments chiffrés issus de la comptabilité des coûts afférents à l'évaluation des coûts d'acquisition et de production, de la valeur de réalisation nette et des provisions relatives aux
différentes catégories de stocks.
 L'ensemble des éléments de preuve ayant permis la déduction des provisions.
 Certains comptes méritent d'être analysés dès la clôture de l'exercice, citons notamment ceux qui se rattachent aux relations avec les dirigeants, les actionnaires des sociétés, associés, etc.; aux frais de voyage, de mission, de voiture, etc.; aux charges diverses et aux comptes d'attente.
En l'absence de cette documentation, l'expert-comptable devrait recommander la constitution de cette documentation puisqu'elle permet:
- de répondre rapidement, précisément et exactement aux questions du vérificateur,
- de lui donner une image positive de la précision et de la rigueur de la gestion comptable du contribuable.

L'archivage

La possibilité de répondre correctement et rapidement lors d'une vérification fiscale dépend en partie de la qualité et de la rapidité de restitution des informations et documentations archivées. Il est donc essentiel que l'archivage soit effectué de manière rigoureuse.
Bien que les entreprises restent très libres sur les modalités d'archivage du fait que la réglementation se prononçant davantage sur les exigences de restitution que sur la méthodologie d'archivage, l'expert-comptable devrait recommander une grande rigueur dans le processus d'archivage et dans la formalisation des travaux (inscriptions claires et précises sur les boîtes archivées, liste des boîtes archivées communiquées à un responsable).
L'auditeur fiscal devrait s'assurer aussi que des précautions particulières doivent être prises en

matière d'archivage informatique afin de pouvoir répondre aux exigences de l'administration en matière de contrôle (présentation des données, documentation), mais également sur un plan matériel (conservation de sauvegardes dans les armoires anti-feu, conservation d'un logiciel permettant une relecture).
Les documents ne peuvent être conservés que sous leur forme originale, ce qui exclut de les archiver sur microfilms ou sur bandes magnétiques.
Pour ce qui des délais, la réglementation se limite à prévoir une durée de conservation de dix ans pour les documents et pièces comptables.
Une durée de conservation plus longue est requise lorsque des amortissements réputés différés en période déficitaire ou des crédits d'impôts remontent à plus de dix ans.
L'auditeur fiscal peut recommander, à cet effet, la constitution d'une base informatique des données fiscales(BIDF) comportant un résumé des impôts et taxes ayant été déclarés durant au moins les dix derniers exercices. Cette base permet de :

- avoir une idée sur les impôts et taxes qui ont été déclarés par l'entreprise, leur importance et leur évolution dans le temps ;
- prévoir et planifier les impôts et taxes que la société doit supporter dans les années à venir ;
- faciliter l'obtention de toute information concernant le dossier fiscal de la société.

La veille fiscale (stay awake)

La matière fiscale est en perpétuel mouvement. Les personnes chargées de la fiscalité doivent mettre à jour leurs connaissances continuellement et bénéficier de dispositifs de veille fiscale permettant de suivre, rapidement et en temps opportun, l'évolution de la législation, de la réglementation, de la doctrine et des pratiques administratives et d'en informer l'ensemble des personnes impliquées dans la gestion fiscale de l'entreprise.
Ce suivi est un facteur déterminant dans la prévention et l'optimalisation fiscale. A titre d'exemple, un changement de taux non appliqué à temps ou un revirement de la doctrine administrative non pris en compte peuvent avoir des conséquences préjudiciables.
L'auditeur fiscal doit s'assurer que l'activité de veille fiscale recouvre l'ensemble des actions coordonnées de recherche, de collecte des textes qui régissent l'activité de l'entreprise, d'analyse et de diffusion de l'information utile aux différentes unités de l'entreprise.
En effet, du fait que la fiscalité algérienne est une fiscalité à essence pratique, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise collecte, outre les textes légaux, la doctrine administrative à savoir les notes communes et les prises de position. Les textes réglementaires collectés doivent être classés par date, thème et par source de droit et archivés d'une manière qui permet une accessibilité rapide. A défaut de collecte, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise accède à cette documentation.
Ainsi une bonne veille fiscale paraît indispensable à la mise en place d'un système efficace de gestion des risques fiscaux

Le niveau de maturité du système de gestion fiscale de l'entreprise

Après avoir recensé dans la première phase de son intervention les caractéristiques fiscales de l'entreprise, l'auditeur est conduit à mettre en évidence le niveau de maturité de la gestion du risque fiscal de la société. Le niveau de maturité ainsi déterminé conditionne la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires.

A partir des différentes constatations ainsi opérées, il lui appartiendra alors de déterminer l'orientation qu'il doit donner à la suite de ses travaux, notamment dans le cadre des contrôles de régularité proprement dits.
En effet, l'échelle de maturité de la gestion du risque fiscal est composée de six niveaux :
- **Niveau 0**, gestion inexistante: l'entreprise n'est même pas consciente qu'il y a un risque fiscal à gérer, positif ou négatif.
- **Niveau 1**, gestion initialisée: l'entreprise a conscience qu'il y a un risque fiscal (positif ou négatif) qu'elle gère de façon réactive et improvisée au gré des personnes.
- **Niveau 2**, gestion non formalisée: le processus de gestion est conçu et transmissible mais reste non formalisé. Bien que les personnes impliquées par la fiscalité utilisent des procédures qui contribuent à la gestion du risque fiscal, il n'y a pas de formation organisée, ni de procédures écrites (manuel de gestion des risques). La responsabilité est laissée à l'individu dont le comportement peut échapper à la correction par le système.
- **Niveau 3**, processus standardisé: les procédures de gestion des risques sont définies, documentées et communiquées par une formation structurée. Toutefois, peu de contrôle permet de constater et corriger les déviations. Le système reste standard et innove peu.
- **Niveau 4**, processus maîtrisé: il est possible de constater et de mesurer la conformité des pratiques au système conçu et formalisé et d'agir lorsque les processus ne fonctionnent pas correctement. Les processus s'améliorent continuellement en s'inspirant des meilleures pratiques. Le système développe de façon efficace des auto contrôles et tend vers l'optimisation.
- **Niveau 5**, processus optimisé: les processus ont atteint le niveau des meilleures pratiques suite à une dynamique d'amélioration constante. L'optimisation et la planification fiscale sont globales et s'exercent dans le strict respect des critères de compliance. Le système est gouverné par une logique d'amélioration continue, de développement et d'utilisation de compétences élevées et intègres.

L'auditeur fiscal devrait situer la société auditée à un niveau de l'échelle de maturité de gestion du risque fiscal afin de déterminer dans un premier temps la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires et dans un second temps les mesures d'amélioration du processus de gestion du risque fiscal inscrites dans le rapport d'audit.